

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 24642C**

Inscrit le 18 juillet 2008

---

### **Audience publique du 12 février 2009**

**Appel formé par la société anonyme ... S.A., ...  
contre**

**un jugement du tribunal administratif du 9 juin 2008 (n° 23324 du rôle)  
ayant statué sur son recours dirigé contre des bulletins d'impôt émis par le  
bureau d'imposition Sociétés 2  
en matière d'impôts**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 24642C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 18 juillet 2008 par Maître Gerry OSCH, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., ayant été établie et ayant eu son siège social à L-..., ayant été inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., actuellement établie à ... (Liban), ..., inscrite au registre de commerce de Beyrouth sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 9 juin 2008 (n° 23324 du rôle), par lequel ledit tribunal a rejeté comme non fondé son recours tendant principalement à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004, d'un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2004, d'un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, d'un bulletin de l'impôt sur la fortune des années 2005, 2006 et 2007, ainsi que d'un bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2005, tous émis à son égard le 24 mai 2006 par le bureau d'imposition Sociétés 2, a déclaré le recours subsidiaire en annulation irrecevable et l'a condamnée aux frais de l'instance ;

Vu le mémoire en réponse de la déléguée du gouvernement Monique ADAMS déposé au greffe de la Cour administrative le 14 octobre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 14 novembre 2008 par Maître Gerry OSCH pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Guillaume MARY, en remplacement de Maître Gerry OSCH, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 décembre 2008.

-----

Suite au dépôt par la société anonyme ... S.A., constituée le 19 décembre 2001 sous la dénomination ... S.A., ci-après désignée par « la société ... », de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2004 en date du 2 décembre 2005, le bureau d'imposition Sociétés 2 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », lui demanda, par lettre du même jour, diverses pièces et renseignements afin de pouvoir procéder à l'imposition de l'exercice 2004.

La société ... prit position par rapport à cette demande par un courrier de sa fiduciaire du 9 décembre 2005 auquel étaient jointes diverses pièces.

Par courrier du 8 mars 2006, le bureau d'imposition demanda des pièces et renseignements supplémentaires à la société ... qui y répondait par courrier du 27 avril 2006.

Par courrier du 2 mai 2006, le bureau d'imposition fit parvenir à la société ... des copies des projets d'imposition de l'année 2004, en l'invitant à formuler d'éventuelles objections avant le 16 mai 2006.

La société ... formula ses objections dans un courrier du 16 mai 2006, auquel elle joignit certaines pièces supplémentaires.

En date du 24 mai 2006, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, le bulletin de l'impôt sur la fortune pour les années 2005, 2006 et 2007, ainsi que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Il ressort du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, du bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et du bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2004 que le bureau d'imposition a retenu à l'égard de la société ... une distribution cachée de bénéfice d'un montant de 109.652.- €, ainsi qu'une perte subie sur biens situés dans un Etat ayant une convention avec le Luxembourg pour un montant de 400.108,94.- €.

Le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004, émis le 24 mai 2006, renseigne que : « *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux. (...)* »

*L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants.*

*Suite à votre refus de communiquer le détail du résultat en relation avec l'immeuble sis en France, le montant a été fixé à -400.108,94 et ce sur base des données en possession du bureau d'imposition.*

*Suite au refus de communiquer les renseignements demandés dans ma lettre du 8.3.2006 (noms et adresses des bénéficiaires économiques de ... SA, de ... SA qui est détenteur de 14.999 actions de ... SA, de ... SA et de ... SA avec siège à Panama ; activité réelle et statuts des sociétés ... SA et ... SA ; les noms et adresses des personnes de... (sic) SA*

*avec lesquelles ... SA était en contact et de la raison d'être de la structure), le bureau d'imposition n'est pas en mesure de porter en déduction les montants en faveur de ... SA et de ... SA (voir jugement Tribunal administratif no 19162 du 12.1.2005). Le montant de 109.652 euros est à considérer comme une distribution cachée de bénéfice.*

*Les détails de l'imposition ont été communiqués en date du 2 mai 2006 et ce conformément au § 205 de la loi générale des impôts ».*

Le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2004 du 24 mai 2006 renseigne que : « *Suite au refus de communiquer tous les renseignements demandés dans ma lettre du 8.3.2006, le montant de 109.652 (honoraires conseil : 62.900 et autres honoraires : 46.752) est à considérer comme une distribution cachée de bénéfice* ».

Par courrier de son mandataire du 16 août 2006, la société ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre de certains bulletins, à savoir, contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004, le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2004, le bulletin de la retenue d'impôt pour l'année 2004, le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, ainsi que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2005, le bulletin de fixation des avances trimestrielles de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal et les bulletins d'impôt sur la fortune pour les années 2005, 2006 et 2007.

Cette réclamation étant restée sans réponse, la société ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 9 août 2007, un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004, du bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2004, du bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, du bulletin de l'impôt sur la fortune des années 2005, 2006 et 2007, ainsi que du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2005, tous émis en date du 24 mai 2006.

A travers un jugement du 9 juin 2008, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, le déclara non justifié et en débouta la société ... qui fut également condamnée aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative en date du 18 juillet 2008, la société ... a régulièrement relevé appel de ce jugement du 9 juin 2008.

Les moyens de l'appelante s'agencent autour de deux questions distinctes, il y a lieu de les examiner séparément.

### **Quant à la distribution cachée de bénéfices**

L'appelante, après avoir rappelé que le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé en première instance le jour même des plaidoiries, avait été écarté des débats par le tribunal pour tardiveté, reproche aux premiers juges qu'ils auraient repris certaines contestations y élevées et en auraient soulevé spontanément d'autres. Ainsi, concernant la prétendue distribution cachée de bénéfices, le tribunal aurait retenu à propos de l'actionnariat de la société ... S.A. qu'aucune pièce ne documenterait le fait que ses actions seraient au porteur, alors même que ce point n'aurait jamais été contesté auparavant, de manière que le tribunal aurait soulevé d'office, sans lui conférer la possibilité de prendre position à cet égard, cette contestation qui ne constituerait pourtant pas un moyen d'ordre

public. L'appelante en déduit principalement que le tribunal n'aurait pas pu soulever spontanément cette question et subsidiairement que, même en admettant qu'il s'agissait d'un moyen d'ordre public, le tribunal aurait agi en violation de l'article 21 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives en ne soumettant pas cette question préalablement aux parties pour leur permettre d'y prendre position, de manière que le jugement devrait être réformé de ces deux chefs. A toute fin utile, l'appelante déclare verser en cause une nouvelle pièce qui documenterait que toutes les actions de la société ... S.A. seraient au porteur.

Par rapport à ce premier moyen, lequel s'analyse en réalité en un moyen de légalité externe du jugement entrepris, la Cour est amenée à constater qu'il se dégage des éléments du dossier que le bureau d'imposition avait sollicité à travers son courrier prévisé du 8 mars 2006 entre autres davantage de détails sur les bénéficiaires économiques de la société ... S.A., détentrice de 14.999 actions de la société ..., et que, dans le cadre de son courrier en réponse du 27 avril 2006, la société ... réagit par rapport à cette demande par l'affirmation qu'il n'existerait aucune disposition légale l'obligeant à fournir des explications sur ses bénéficiaires économiques, dont le conseil d'administration ne serait d'ailleurs pas forcément en mesure de connaître l'identité, étant donné que son actionnaire quasi-unique serait une société anonyme dont les titres seraient au porteur, sans pour autant documenter en aucune manière cette dernière allégation. Il s'ensuit que la question de l'identité des bénéficiaires économiques de la société ... S.A. avait été soulevée déjà par le bureau d'imposition et se trouvait entre autres à la base de la décision de ce dernier de requalifier les honoraires facturés par les sociétés ... S.A. et ... S.A. en distributions cachées de bénéfices.

Dans ces circonstances et même en l'absence de contestations afférentes soulevées utilement par le délégué du gouvernement, le tribunal, en examinant si l'affirmation de la société ... relative au caractère portatif de l'intégralité des actions composant le capital de la société ... S.A. se trouvait vérifiée, n'a pas soulevé une contestation nouvelle par rapport à des éléments de faits admis comme constants jusque lors, mais a procédé au contrôle du motif invoqué par la société ... elle-même, mais non autrement documenté, pour justifier de l'impossibilité pour elle de donner suite à la demande du bureau d'imposition mais réfuté implicitement par celui-ci à travers sa décision de requalification litigieuse. S'y ajoute que le tribunal a procédé à ce contrôle sur base des statuts de la société ... S.A. versés en cause par la société ... elle-même.

Il découle de ces considérations que le tribunal n'a pas soulevé d'office un moyen nouveau sans inviter les parties à y prendre position, mais qu'il a valablement procédé à l'examen des éléments du dossier dans le cadre du litige et des moyens dont il était saisi, de manière que ce premier moyen de l'appelante laisse d'être fondé.

L'appelante critique ensuite que le tribunal, tout en définissant correctement la notion de distribution cachée de bénéfices, a admis l'existence de telles distributions en l'espèce en retenant plus particulièrement l'existence d'un avantage non conforme aux conditions qui seraient convenues avec des tiers. Elle fait valoir que l'administration n'aurait jamais contesté le montant des émoluments reçus par les sociétés ... S.A. et ... S.A. et aurait plutôt concentré son attention sur les bénéficiaires économiques de ces sociétés « *dont le contribuable ... ignore tout* ». L'appelante affirme qu'en réalité aucun avantage particulier n'aurait été accordé par elle, de manière qu'une des conditions requises pour la qualification des honoraires litigieux comme distributions cachées ne se trouverait pas vérifiée. Elle ajoute en termes de réplique que l'administration ne pourrait fournir aucune preuve à l'appui de sa thèse de l'existence d'avantages particuliers et que la relation d'affaires ayant existé avec les

deux sociétés ne saurait être qualifiée de « *relations particulières* » pour avoir correspondu à un échange économique courant.

Quant à la réalité et « *la teneur des prestations* » effectuées par les sociétés ... S.A. et ... S.A., l'appelante déclare qu'elle « *ne peut que renvoyer aux libellés des factures litigieuses* » et formule, dans le cadre de son mémoire en réplique, l'offre de preuve consistant à entendre comme témoin Monsieur ... qui aurait effectué à l'époque les prestations en cause pour compte des sociétés ... S.A. et ... S.A..

Ensuite, l'appelante estime que le tribunal aurait opéré un renversement de la charge de la preuve concernant la prétendue distribution cachée de bénéfices en lui imputant la charge de prouver que la diminution de son bénéfice résultant des montants payés aux sociétés ... S.A. et ... S.A. ne serait pas uniquement motivée par des relations entre elle-même et ces sociétés. Elle considère qu'elle aurait fourni au bureau d'imposition tous les renseignements à sa disposition et ainsi fait preuve d'une « *totale collaboration* », ainsi qu'en témoigneraient ses réponses aux différentes demandes de renseignements du bureau d'imposition. Ce n'aurait été que lorsque ce dernier a requis la déclaration de l'identité de ses bénéficiaires économiques qu'elle s'y serait refusée en faisant valoir, d'une part, qu'aucune obligation légale afférente ne serait à sa charge et, d'autre part, qu'elle ne les connaissait pas aux motifs que son actionnaire quasiment exclusif serait la société anonyme ... S.A. dont toutes les actions seraient au porteur, ainsi qu'en témoignerait la liste des présences lors de son assemblée générale du 2 novembre 2004, et qu'il n'existerait aucune base pour elle d'exiger de son actionnaire principal l'indication de ses bénéficiaires économiques. L'appelante ajoute que même en cas de communication de ces données, l'actionnariat de la société ... S.A. pourrait « *être bouleversé à tout moment* » au motif que les actions au porteur de cette société pourraient être cédées n'importe quand par la tradition réelle sans qu'un nouvel actionnaire ne soit tenu d'en informer ladite société, entraînant que le reproche lui fait par le bureau d'imposition d'un défaut de collaboration relèverait du non-sens. L'appelante critique encore que le bureau d'imposition l'aurait obligé de soumettre des informations sur les sociétés ... S.A. et ... S.A., dont notamment l'indication de leurs bénéficiaires économiques, de leurs activités réelles et des raisons d'être de ces structures, mais qu'elle aurait été dans l'impossibilité de fournir ces informations sur de tierces sociétés qui auraient seulement été ses cocontractants durant une certaine période. Elle précise dans ce cadre qu'elle aurait été en contact avec une personne physique s'étant présentée comme consultant et ayant œuvré pour compte des sociétés ... S.A. et ... S.A., mais qu'elle serait dans l'impossibilité de fournir d'autres informations, et elle considère qu'il n'existerait aucune base juridique pour l'obliger à recueillir les informations exigées par le bureau d'imposition.

Sur base de ces éléments, l'appelante conclut que ce serait à tort que le tribunal lui a reproché un défaut de se conformer à son obligation de renseignement et ainsi inversé la charge de la preuve au motif que l'obligation de renseignement à charge du contribuable serait limitée aux éléments de preuve qu'on peut raisonnablement attendre de sa part et qui concernent sa propre situation, mais qu'on ne saurait légalement et raisonnablement exiger de sa part la production de documents sociaux et de renseignements internes de tierces personnes qui pourraient lui opposer le secret des affaires ou le secret fiscal. Elle ajoute en termes de réplique que le bureau d'imposition aurait pu s'adresser directement aux sociétés ... S.A. et ... S.A. afin d'obtenir les informations par lui sollicitées à travers son courrier prévisé du 8 mars 2006 et que rien dans le dossier fiscal n'établirait que le bureau d'imposition aurait procédé de la sorte.

L'article 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », dispose comme suit :

*« (1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

*(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.*

*(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».*

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées (Cour adm. 1<sup>er</sup> février 2000, n° 11318C, Pas. adm. 2008, v° Impôts, n° 270).

Relativement à la première condition de l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente, le bureau d'imposition avait sollicité, à travers son courrier prévisé du 2 décembre 2005, le détail des comptes « honoraires maîtrise d'œuvre » (123.539,13 €), « honoraires conseil » (62.900 €) et « autres honoraires » (46.752 €) du grand-livre ensemble les pièces justificatives afférentes.

En annexe au courrier de sa fiduciaire du 9 décembre 2005, l'appelante a fait soumettre au bureau d'imposition, relativement à ces trois comptes, les factures afférentes. Tandis que quatre factures de la société ... S.A. ont été soumises comme pièces à la base des écritures du compte « honoraires maîtrise d'œuvre » (123.539,13 €), les documents relatifs

aux comptes « honoraires conseil » (62.900 €) et « autres honoraires » (46.752 €) seuls litigieux, versés en tant que pièces à l'appui de ces dépenses sont les suivants :

- facture de la société ... S.A. du 29 juillet 2004 d'un montant de 15.000 € HT du chef d' *« honoraires de conseil et d'assistance de la société concernant les modalités d'ouverture d'un compte bancaire auprès de ... A.G. à..., Suisse, et ayant donné lieu aux Conseils d'Administration des 13/05/04, 24/06/04 et 29/07/04 »*,
- facture de la société ... S.A. du 15 novembre 2004 d'un montant de 44.350 € TTC du chef de l' *« exécution du mandat pour conseil et assistance générale et spécifique, pour ce qui concerne plus particulièrement l'augmentation de capital de la société ... S.A. pour un montant de 1.100.000,00 d'Euros, incluant Notaire, Société Fiduciaire, Cabinet Comptable ainsi que toutes autres interventions extérieures nécessaires dans le cadre dudit mandat général ; honoraires établis sur une base forfaitaire de 44.350 Euros, toutes charges et taxes comprises »*,
- facture de la société ... S.A. du 1<sup>er</sup> décembre 2004 d'un montant de 3.550 € du chef de *« regularización de nuestros honorarios por el asesoramiento y las gestiones realizadas por cuenta de vuestra compañía durante el año 2003, sea el importe total siguiente »*,
- facture de la société ... S.A. du 1<sup>er</sup> décembre 2003 d'un montant de 22.500 € HT, extournée des comptes de l'année 2003 et comptabilisée au titre de l'exercice 2004, du chef de *« conseils en gestion pour l'année 2004 »*,
- facture de la société ... S.A. du 1<sup>er</sup> décembre 2003 d'un montant de 3.000 € HT, extournée des comptes de l'année 2003 et comptabilisée au titre de l'exercice 2004, du chef d' *« honoraires d'assistance fiscale et de mise à disposition d'un représentant fiscal chargé des relations avec l'Administration fiscale au Luxembourg et à l'étranger pour la période du 01/01/04 au 31/12/04 »*,
- facture de la société ... S.A. du 15 décembre 2004 d'un montant de 21.252 € TTC du chef de *« débours extraordinaires pour l'année 2004, tels que courriers, communications, apostilles, publications diverses et certificats, ainsi que, et plus spécialement, le suivi des remboursements de TVA auprès de l'administration fiscale française, le suivi des comptes auprès de... AG et le suivi de la construction et de la location de la villa « ... » à ... (France), le tout sur une base forfaitaire de 21.252,00 Euros, toutes charges comprises »*.

Il se dégage de l'analyse de ces descriptifs des prestations à la base des honoraires facturés par lesdites sociétés que ces prestations se recoupent, en apparence du moins, partiellement avec les prestations à la base des quatre factures de la société ... S.A. comptabilisées au compte « honoraires maîtrise d'œuvre », notamment en ce qui concerne la récupération de TVA auprès des autorités françaises, le suivi de la construction et de la location de la villa à ... et en général la gestion, le conseil et l'assistance durant l'exercice 2004.

En outre, force est de relever que ces factures comportent des mentions renseignant que la société ... S.A. a son siège à Luxembourg, ..., et qu'elle est inscrite au registre de commerce de Luxembourg, tandis que la société ... S.A. a son siège social au Panama, mais

dispose d'une adresse de correspondance au Luxembourg qui est en fait la même boîte postale à Luxembourg qui sert également d'adresse de correspondance à la société ... S.A..

Eu égard au montant global de ces factures, de leur import par rapport à la totalité des charges d'exploitation et du patrimoine de la société ..., du dédoublement apparent de certaines prestations facturées, de la facturation des prestations par deux sociétés même en présence d'une seule personne physique de contact et finalement des particularités ci-avant relevées des deux sociétés, il y a lieu d'admettre que l'examen de la déclaration d'impôt de la société ... et les mesures d'instruction subséquentes du bureau d'imposition ont permis de dégager des éléments suffisants pour justifier un doute circonstancié quant à la réalité des prestations prétendument reçues par la société ... en contre-partie de ses paiements d'honoraires et, par voie de conséquence, quant à l'existence éventuelle d'un avantage indu accordé au bénéficiaire économique des sociétés ... S.A. et ... S.A..

Conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve renversée par ces éléments et il incombe dès lors à la société ... de prouver l'absence de diminution de bénéfice induite par la réalité et l'équivalence des contre-parties par elle reçues.

Or, force est de constater que la société ... n'a soumis ni au bureau d'imposition, ni au tribunal, ni enfin à la Cour un quelconque document qui établirait même partiellement la réalité des différentes prestations de services effectuées par les sociétés ... S.A. et ... S.A. à son bénéfice et ce alors même que certaines des prestations visées dans les factures susvisées se matérialisent nécessairement par des documents susceptibles d'étayer la réalité du travail accompli. En outre, l'appelante déclare dans son mémoire en réplique qu'elle « *ne peut que renvoyer aux libellés des factures litigieuses* » et admet ainsi nécessairement l'absence de documents qu'elle pourrait soumettre en cause à l'appui de sa thèse de l'effectivité des prestations litigieuses.

S'il est vrai que l'appelante a formulé dans son mémoire en réplique une offre de preuve consistant à entendre comme témoin Monsieur ... qui aurait effectué à l'époque les prestations en cause pour compte des sociétés ... S.A. et ... S.A., il n'en reste pas moins qu'une offre de preuve doit servir à corroborer des éléments soumis en cause par la partie qui la propose et jugés insuffisants pour prouver à eux seuls le fait en question, mais ne peut pas servir à pallier à la carence de la partie à établir le fait par elle allégué (cf. article 351 du Nouveau Code de procédure civile). Il s'ensuit que l'offre de preuve soumise par l'appelante doit être écartée.

Il découle de ces éléments qu'en présence du faisceau d'indices dégagé en cause et du défaut par l'appelante d'avoir utilement prouvé le contraire, il y a lieu d'admettre que la première condition d'une distribution cachée de bénéfices, à savoir l'existence d'avantages indus fournis par l'appelante aux sociétés ... S.A. et ... S.A. ou à leurs bénéficiaires économiques, doit être considérée comme vérifiée en l'espèce.

Quant à la seconde condition de l'existence d'une relation particulière entre ces trois sociétés, la Cour relève qu'il se dégage du courrier prévisé du bureau d'imposition du 8 mars 2006 que celui-ci avait demandé à la société ... de lui fournir les identités et adresses de ses propres bénéficiaires économiques et de ceux de la société ... SA, détentrice de 14.999 actions de la société .... Quant aux sociétés ... S.A. et ... S.A., le bureau d'imposition avait requis, outre l'indication des identités et adresses des bénéficiaires économiques de ces sociétés, la production de leurs statuts sociaux, ainsi que des détails sur les activités réelles de ces sociétés. De même, il avait demandé les noms et adresses des personnes de la société ... S.A. avec lesquelles la société ... était en contact et la raison d'être de la structure de cette société.



Au vœu du § 171 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung », en abrégé « AO », il incombe au contribuable de fournir la preuve de l'exactitude de ses déclarations. Ledit paragraphe précise encore que « *wo seine Angaben zu Zweifel Anlass geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat* ».

Tout en posant la règle que, sous ce rapport, la charge de la preuve incombe au contribuable, le législateur a en même temps tempéré cette exigence en précisant que la preuve des déclarations ne peut être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, confirmé sur ce point par Cour adm. 14 décembre 2000, n° 11320C du rôle, Pas. adm. 2008, v° Impôts, n° 399). Plus particulièrement, cette limitation du devoir de collaboration du contribuable implique qu'il ne saurait être obligé qu'à produire des documents dont on peut raisonnablement admettre qu'ils sont en sa possession ou du moins raisonnablement accessibles.

En l'espèce, le bureau d'imposition avait sollicité, à travers son courrier prévisé du 8 mars 2006, de la société ... au moins en partie des informations dont la réponse suppose l'accès à des documents internes d'autres sociétés sans lien apparent avec la société ..., de manière que celle-ci ne pouvait pas être supposée être en possession de ces informations ou jouir d'un droit d'accès à ces mêmes informations. Si le bureau d'imposition pouvait légitimement demander à la société ... de lui fournir ces informations sur base de son devoir de coopération loyale pour le cas où elle serait en possession de ces informations, il n'était néanmoins pas admis à conclure, face au refus de la société ... exprimé dans son courrier du 27 avril 2006 sur le fondement tant de l'absence d'obligation légale que de l'impossibilité de connaître les bénéficiaires économiques des différentes sociétés, à un défaut par la société ... de satisfaire à son devoir d'information et d'en tirer *de plano* des conséquences négatives en tenant pour établie l'existence de liens particuliers entre la société ... ou ses bénéficiaires économiques et les autres sociétés susvisées ou leurs bénéficiaires économiques respectifs.

C'est partant à tort que le bureau d'imposition a motivé, dans le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités déféré du 24 mai 2006, la requalification des honoraires litigieux à hauteur de 109.652 € en distributions cachées de bénéfices sur base du seul constat du « *refus de communiquer les renseignements demandés dans [la] lettre du 8.3.2006* » sans se fonder sur l'existence d'indices suffisants de liens particuliers entre toutes les sociétés en cause.

Cependant, la Cour est amenée à dégager des particularités de la cause un certain nombre d'indices qui, globalement considérés, font conclure à l'existence de liens tout à fait particuliers entre la société ... et ses deux prétendus prestataires de services, les sociétés ... S.A. et ... S.A.. Ainsi, convient-il de relever en premier lieu une certaine ressemblance au niveau des dénominations de la société ... S.A., de la société ..., anciennement dénommée ... S.A. et la société ... S.A., dont il est difficile d'admettre le caractère fortuit. Ensuite, il y a lieu de rappeler le défaut de toute preuve de la réalité des prétendus services renseignés par les factures ci-avant visées et censés justifier les paiements des honoraires litigieux à hauteur de 109.652 € par la société ... dont l'actif investi consiste essentiellement en deux terrains et une construction au sud de la France. S'y ajoute que ces services auraient été prestés à la société ... par une seule personne physique pour compte de deux sociétés dont l'une, la société ... S.A., a son siège au Luxembourg à la même adresse que la société ... et l'autre, la société ... S.A., au Panama, mais que ces trois sociétés disposent de la même adresse de correspondance constituée par la boîte postale d'une fiduciaire au Luxembourg.

En présence de pareils éléments laissant apparaître l'existence de liens particuliers entre toutes les sociétés en cause, il aurait appartenu à la société ... d'apporter des éléments de nature à élever cette apparence au lieu de se retrancher sans autre explication concrète derrière des structures sociétaires non transparentes.

Par voie de conséquence, en présence d'indices dans le sens de l'allocation d'un avantage particulier par la société ... et de l'existence de liens particuliers entre la société ... et les sociétés ... S.A. et ... S.A., la qualification des honoraires litigieux de 109.652 € comme distributions cachées de bénéfices n'a pas été utilement combattue par l'appelante, de manière qu'il y a lieu de confirmer le jugement dont appel en ce qu'il a décidé que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a estimé en l'espèce qu'une diminution indue du bénéfice était probable et a dès lors requalifié les montants payés par la société ... aux sociétés ... S.A. et ... S.A. en distribution cachée de bénéfice.

Il s'ensuit que l'appel n'est pas justifié quant à son premier volet.

### **Quant à la perte d'origine française**

L'appelante expose d'abord qu'elle serait propriétaire d'un immeuble en France dans lequel elle aurait fait exécuter d'importants travaux au cours de l'année 2004.

L'appelante critique les premiers juges pour avoir estimé qu'elle n'aurait invoqué aucune disposition légale ou conventionnelle précise à la base de sa prétention à la déduction des charges en relation avec son immeuble sis en France et elle renvoie à sa requête introductive de première instance dans laquelle elle s'est basée sur l'article 168 LIR, pour conclure à son droit à la déduction desdites charges, tout en relevant que les premiers juges n'auraient même pas toisé ce moyen.

L'appelante réitère son moyen de première instance que l'article 168 LIR poserait le principe de déduction des frais et charges supportés par le contribuable et n'exclurait de ce droit à déduction que certaines dépenses limitativement énumérées, entraînant que le droit à la déduction des frais relatifs à son immeuble en France devrait être reconnu en l'absence de dispositions conventionnelles en sens contraire.

En outre, l'appelante soutient que le tribunal aurait mal interprété l'article 3 de la Convention conclue entre la France et le Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1<sup>er</sup> avril 1958, ci-après désignée par « la Convention », en admettant que cette disposition viserait indistinctement les revenus positifs et négatifs et elle considère que le droit fiscal conventionnel ne connaîtrait pas la notion de revenu négatif, un revenu étant nécessairement « *une rentrée d'argent dans le chef du contribuable* ».

L'appelante ajoute que la déduction des charges en relation avec l'immeuble ne saurait être refusée sous le prétexte que les revenus tirés par une société luxembourgeoise d'un immeuble dont elle est propriétaire en France ne sont imposés ni en France, ni au Luxembourg, au motif qu'il s'agirait non pas de revenus exonérés mais de revenus imposables pour lesquels seulement deux Etats s'estiment incompétents pour les imposer.

Finalement, l'appelante précise que sa demande de réformation des bulletins déferés comprendrait implicitement mais nécessairement, et contrairement à la conclusion retenue par le tribunal, la contestation du taux global de l'impôt retenu par le bureau d'imposition qui avait intégré dans les bases d'imposition les montants des factures non reconnues.

Aux termes de l'article 3 de la Convention suivant son libellé applicable à l'année d'imposition 2004, « *les revenus des biens immobiliers et de leurs accessoires, y compris les bénéfices des exploitations agricoles et forestières, ne sont imposables que dans l'Etat où les biens sont situés. Cette disposition s'applique également aux bénéfices provenant de l'aliénation desdits biens* ».

Concernant la perception de l'impôt sur la fortune, l'article 20 de la Convention dispose que « *l'impôt [sur la fortune] (si la fortune consiste en biens immobiliers et accessoires) ne peut être perçu que dans l'Etat contractant qui, en vertu des articles précédents, est autorisé à imposer le revenu qui provient de ces biens* », de sorte que le droit de percevoir l'impôt sur la fortune en matière immobilière revient à l'Etat à qui est attribué le pouvoir d'imposition pour l'impôt sur le revenu.

Cette disposition de l'article 3 attribue le droit d'imposition des revenus touchés dans le cadre de la possession de biens immobiliers à l'Etat du lieu de la situation du bien, sans avoir égard au bénéficiaire de ces revenus, l'article 3 de la Convention ne faisant pareillement pas cette distinction. Par voie de conséquence, le Luxembourg n'a pas de pouvoir d'imposition en ce qui concerne les revenus et la fortune liés à des immeubles sis en France, même si ces immeubles sont détenus par une société luxembourgeoise qui ne possède pas d'établissement stable en France (trib. adm. 3 décembre 2001, n° 12831 du rôle, confirmé par Cour adm. 23 avril 2002, n° 14442C du rôle, Pas. adm. 2008, v° Impôts, n° 648).

D'un autre côté, la Convention, en décrétant dans son article 19 § 1<sup>er</sup> l'exonération par le Luxembourg des revenus en provenance de biens immobiliers situés en France sous réserve de la faculté d'en tenir compte dans la fixation du taux d'un impôt progressif, ne doit pas être interprétée comme prohibant par là-même la prise en compte au Luxembourg de pertes subies par l'exploitation des biens immobiliers français.

A cet égard, il est admis que les conventions préventives de la double imposition ont pour seul but de restreindre les compétences d'imposition découlant du droit interne des Etats signataires, mais ne créent pas une nouvelle obligation fiscale et n'augmentent pas l'obligation fiscale posée par le droit interne (cf. Henri Dostert : *La double imposition internationale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune et les conventions tendant à l'éliminer*, Etudes Fiscales n<sup>os</sup> 57/58, p. 9, n° 25). Elles ont ainsi exclusivement l'effet négatif de délimiter les compétences d'imposition originaires des Etats signataires instaurées par leurs droits internes respectifs au vu de la finalité affichée d'éliminer les doubles impositions sans fonder un nouveau droit d'imposition autonome (cf. Vogel : *DBA-Kommentar*, Verlag C.H. Beck, éd. 1996, Einl., Anm. 45b-s) et répondent ainsi au principe de non-aggravation (cf. Schaffner : *Droit fiscal international*, éd. Promoculture, n° 1.10, p. 26).

Par application de ces principes, il y a lieu d'admettre qu'en ordonnant dans le chef de l'Etat de résidence l'exonération sous réserve de progressivité d'un revenu déterminé réalisé dans l'Etat de source, une convention préventive de la double imposition entend seulement éviter que ce revenu soit imposé une seconde fois dans l'Etat de résidence, mais ne peut, sauf stipulation expresse contraire, pas être interprétée comme excluant la prise en compte dans l'Etat de résidence d'un revenu négatif réalisé dans l'Etat de source dès lors que le droit interne de l'Etat de résidence prévoit cette faculté pour tenir compte de la capacité contributive globale du contribuable conformément au principe retenu en droit interne de l'imposition du revenu global. Admettre le contraire reviendrait en effet à refuser un allègement de la charge fiscale découlant du droit interne, à augmenter en conséquence les bases d'imposition et à provoquer en fin de compte la fixation d'une cote d'impôt supérieure

à celle découlant du droit national, solution qui se heurterait au principe de non-aggravation. Il peut encore être relevé à cet égard que le commentaire de la convention-modèle de l'OCDE reconnaît que le régime de la prise en compte des pertes étrangères diffère largement entre les Etats membres et que la solution retenue entre deux Etats dans une convention préventive de la double imposition signée entre eux devrait être fonction de leurs droits internes respectifs (cf. commentaire de la convention-modèle de l'OCDE, *ad* art. 23, n° 44). C'est encore au droit interne d'un Etat de prévoir le cas échéant un régime tendant à empêcher la double déduction d'une même perte à la fois dans l'Etat de résidence au moment de son constat et dans l'Etat de source par report sur un bénéfice ultérieur.

Il s'ensuit qu'une disposition conventionnelle tel l'article 19 § 1<sup>er</sup> de la Convention doit être comprise comme imposant l'exclusion de la base imposable des seuls revenus positifs déjà imposés dans l'Etat de source et à exonérer par l'Etat de résidence et comme autorisant l'Etat de résidence à déterminer l'impôt sur le revenu au taux qui correspond au revenu mondial du contribuable visé en tenant compte, le cas échéant, des pertes indigènes ou étrangères par lui essayées.

Pour fonder sa prétention de la prise en compte en droit interne de la perte par elle subie en France en relation avec ses biens immobiliers y situés, l'appelante s'empare de l'article 168 LIR et affirme que cette disposition, en limitant les dépenses non déductibles à celles y énumérées, reconnaît le droit à la déduction des frais relatifs à son immeuble en France en l'absence de dispositions conventionnelles en sens contraire.

L'article 168 LIR dispose que « *ne sont pas déductibles les dépenses suivantes :*

1. *les dépenses faites en vue de remplir des obligations imposées à la collectivité par ses statuts ou son pacte social ;*
2. *l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt sur la fortune et l'impôt commercial communal ;*
3. *les rémunérations imposables en vertu du premier alinéa, numéro 2 de l'article 91 ;*
4. *les dépenses faites dans un but culturel, charitable ou d'intérêt général sans préjudice de la disposition prévue sub premier alinéa numéro 3 de l'article 109 ».*

L'argumentation de l'appelante méconnaît la portée et le sens de l'article 168 LIR qui exclut spécifiquement du droit à déduction les dépenses particulières aux collectivités visées aux points 1 à 4 de cette disposition qui se trouvent par ailleurs provoquées par l'entreprise, mais qui ne prétend pas à se prononcer par ailleurs sur la déductibilité d'autres dépenses, question qui se trouve régie par d'autres dispositions de la LIR. Il s'ensuit que le moyen de l'appelante relatif à un droit de déduction de sa perte d'origine française du bénéfice imposable et fondé plus particulièrement sur l'article 168 LIR laisse d'être fondé.

La question du traitement de pertes subies à l'étranger se trouve par contre régie par l'article 134 (1) LIR, dans sa teneur applicable à l'année d'imposition 2004 et issue de sa modification par la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, qui dispose comme suit :

« *Lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou*

*une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126 ».*

Avant sa modification par ladite loi du 21 décembre 2001, l'article 134 LIR a été interprété comme admettant la déduction de pertes subies à l'étranger par le contribuable du revenu imposable et comme aboutissant ainsi à la fixation d'une cote d'impôt résultant de l'application du barème de l'impôt sur le revenu ou du taux de l'impôt sur le revenu des collectivités à ce revenu imposable (trib. adm. 19 janvier 2005, n° 17820 du rôle, confirmé par Cour adm. 10 août 2005, n° 19407C du rôle, Pas. adm. 2008, v° Impôts, n° 606).

Cependant, à travers la modification par ladite loi du 21 décembre 2001, au vu du fait que l'ancien libellé de l'article 134 LIR *« a prêté dans le passé à maintes équivoques et controverses, notamment en ce qui concerne la question de savoir si les pertes étrangères exonérées peuvent être considérées, par le biais de l'application de la clause de progressivité négative, pour réduire la charge fiscale qui frappe les revenus non exonérés »*, le législateur a entendu introduire une *« nouvelle conception de l'article 134 LIR »* et *« consacrer désormais l'application de la clause de progressivité négative à l'endroit des pertes étrangères exonérées »*. Conformément à cette finalité, *« il y a lieu de déterminer le taux d'impôt global comme si les revenus étrangers exonérés avaient subi l'imposition dans le cadre du revenu mondial. Le taux d'impôt global qui résulte de cette imposition fictive, est appliqué ensuite à la base d'imposition des revenus taxables »* (projet de loi portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, doc. parl. 4855, exposé des motifs, p. 16).

Il en découle qu'au vœu exprès du législateur, un revenu étranger exonéré soit positif soit négatif n'est plus à incorporer dans le revenu imposable, de manière qu'une perte ne peut plus être directement déduite du revenu imposable de source luxembourgeoise, mais rentre dans la détermination d'une base d'imposition fictive incluant lesdits revenus étrangers exonérés dans le seul but de déterminer le taux d'imposition applicable au revenu de source luxembourgeoise.

Par voie de conséquence, la prétention de l'appelante tendant à la déduction, de son revenu imposable, de la perte par elle subie en relation avec ses immeubles sis en France se heurte en son principe au système de prise en compte d'un revenu étranger exonéré soit positif soit négatif instauré par l'article 134 LIR. La Cour est partant amenée à confirmer le tribunal dans sa conclusion que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a réintégré le montant des pertes réalisées sur l'immeuble sis en France dans le montant du bénéfice commercial indiqué par la société ..., ces pertes ne pouvant pas être déduites au Luxembourg.

Finalement, la contestation du taux global de l'impôt retenu par le bureau d'imposition que l'appelante considère comme incluse *« implicitement mais nécessairement »* dans sa demande de réformation des bulletins déférés doit être rejetée, étant donné que l'appelante énonce certes à cet égard lapidairement l'argument de l'intégration dans les bases d'imposition des montants des factures non reconnues, mais qu'elle ne formule aucune argumentation et ne soumet aucun élément concret relatif à ces factures en ce qui concerne notamment la réalité des opérations sous-jacentes et leur lien économique avec l'activité de l'appelante en France.

La Cour tient à préciser que, si l'appelante a certes déféré également un bulletin de l'impôt sur la fortune et un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, elle n'a formulé aucun moyen tendant à énerver le bien-fondé de ces bulletins.

Il découle de ces développements que l'appel laisse également d'être justifié dans son second volet.

Par voie de conséquence, il y a lieu de rejeter l'appel et de confirmer le jugement entrepris du 9 juin 2008.

### **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 18 juillet 2008 en la forme,

au fond, écarte l'offre de preuve formulée par l'appelante dans son mémoire en réplique,

déclare l'appel non justifié,

partant, confirme le jugement entrepris du 9 juin 2008,

condamne l'appelante aux frais de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 12 février 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE